

II FSK 2186/18 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2020-12-09	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2018-07-05	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Grażyna Nasierowska Krzysztof Winiarski /przewodniczący/ Małgorzata Bejgerowska /sprawozdawca/	
Symbol z opisem	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania 6560	
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób fizycznych	
Sygn. powiązane	I SA/Gd 75/18 - Wyrok WSA w Gdańsku z 2018-03-21	
Skarżony organ	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną	
Powołane przepisy	Dz.U. 2019 poz 1387 art. 13 pkt 9 <i>Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - t.j.</i>	

SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Krzysztof Winiarski, Sędzia NSA Grażyna Nasierowska, Sędzia WSA (del.) Małgorzata Bejgerowska (sprawozdawca), po rozpoznaniu w dniu 9 grudnia 2020 r. na posiedzeniu niejawnym w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 marca 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 75/18 w sprawie ze skargi W. sp. z o.o. z siedzibą w S. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 listopada 2017 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych oddala skargę kasacyjną.

UZASADNIENIE

1. Wyrokiem z dnia 21 marca 2018 r., o sygn. akt I SA/Gd 75/18, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, działając na podstawie art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm. - dalej w skrócie: "P.p.s.a."), uchylił interpretację indywidualną z dnia 15 listopada 2017 r., nr [...], Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, wydaną na wniosek w. z o.o. z siedzibą w s. (dalej jako: "spółka" lub "skarżąca").

Sąd pierwszej instancji przedstawił w powyższym wyroku następujący stan sprawy.

2. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od osób fizycznych spółka podała, że jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Udziały spółki należą w części do Gminy K., w części do Miasta S. na prawach powiatu. Przedmiotem przeważającej działalności spółki jest odprowadzanie i oczyszczanie ścieków. Na mocy uchwały Rady Nadzorczej spółki pomiędzy stroną A. W. (dalej jako : "zarządzający") zawarta zostanie umowa o świadczenie usług zarządzania (dalej jako: "kontrakt menedżerski" lub "umowa"). Zarządzający nie posiada statusu przedsiębiorcy, nie wnioskował o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji Działalności Gospodarczej, ani też nie planuje dokonać takiego zgłoszenia oraz nie zarejestrował się jako podatnik VAT. Działalność zarządzającego ogranicza się wyłącznie do wykonywania powyższej umowy.

Zakres obowiązków i uprawnień zarządzającego jako członka (prezesa) zarządu spółki określają postanowienia umowy, postanowienia umowy spółki, regulaminu zarządu, uchwały organów Spółki i inne wewnętrzne dokumenty spółki oraz przepisy powszechnie obowiązującego prawa, w tym przepisy ustawy z dnia 15 września

2000 r. Kodeks spółek handlowych. Spółka przytoczyła obszernie fragmenty kontraktu, w tym zapis § 7 kontraktu menedżerskiego, który stanowi, że: 1) zarządzający ponosi odpowiedzialność wobec spółki oraz wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w czasie wykonywania przez niego przedmiotu umowy, będące następstwem niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków zarządzającego wynikających z umowy lub z przepisów prawa;

2) odpowiedzialność, o której mowa w ust. 1 jest niezależna od odpowiedzialności zarządzającego, którą ponosi on z tytułu pełnienia funkcji określonej przepisami prawa, w szczególności Kodeksu spółek handlowych;

3) spółka ubezpieczy na swój koszt odpowiedzialność cywilną jej organów, tj. członków zarządu oraz rady nadzorczej spółki ubezpieczeniem D&O (ubezpieczenie bezimienne), w tym ubezpieczy odpowiedzialność zarządzającego w powyższym zakresie.

Polisa OC typu D&O (Directors & Officers Insurance), która zostanie wykupiona przez spółkę, dla kadry kierowniczej spółki, obejmie swoim zakresem również osobę zarządzającego, zgodnie z zapisami kontraktu.

W związku z powyższym opisem Spółka zadała, m.in. następujące pytanie, czy ubezpieczenie typu D&O zapewnione w kontrakcie stanowi podstawę do opodatkowania? Jeżeli tak, to jaka wartość stanowi podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych?

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie spółka wskazała, że zakup polisy OC typu D&O, wykupionej dla zarządu spółki nie kreuje przychodu dla zarządzającego, w przypadku, gdy nie ma ona charakteru imiennego i obejmuje ogólnie określony krąg osób objętych ochroną ubezpieczeniową. Zdaniem strony zakup polis OC typu D&O, wykupionych dla organów spółek kapitałowych jest zdarzeniem nie kreującym podatkowego przychodu menedżera.

3. W interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że stanowisko spółki jest nieprawidłowe. W motywach interpretacji organ uznał, że w opisanym zdarzeniu przyszłym, korzyścią majątkową dla ubezpieczonych członków organów spółki, tj. członków zarządu oraz rady nadzorczej spółki, w tym dla zarządzającego, będzie zyskanie ochrony płynącej z umowy ubezpieczeniowej przy jednoczesnym nieponoszeniu wydatków na uzyskanie tej ochrony. Dzięki temu, że spółka zawrze umowę ubezpieczenia i będzie ponosić koszty składki na to ubezpieczenie, u osób ubezpieczonych dojdzie do przysporzenia w majątku. Inny podmiot poniesie za ubezpieczonych koszt finansowy ubezpieczenia, a tym samym nie będą musieli oni uszczuplać swojego majątku, mimo że otrzymają stosowne zabezpieczenie finansowe, zapewniając tym osobom ochronę w zakresie odpowiedzialności za szkody wyrządzone w związku z wykonywaniem funkcji w organach spółki. W opinii organu fakt, iż umowa będzie obejmowała organy spółki, a nie indywidualne osoby, nie stanowi trwałej przeszkody do uznania tegoż świadczenia za przychód i ustalenia wysokości przychodu przypadającego na konkretną osobę. Krąg osób objętych ubezpieczeniem – mimo, że nie są one wymienione z imienia i nazwiska – będzie zamknięty i ograniczony, bo należeć będą do niego członkowie organów spółki, tj. członkowie zarządu oraz rady nadzorczej spółki, w tym zarządzający. Spółka będzie mogła wskazać każdą osobę, która jest objęta tym ubezpieczeniem, a także okres, w którym korzystała z ochrony ubezpieczeniowej. Uwzględniając następnie wysokość zapłaconej składki może ustalić wysokość przychodu uzyskanego przez daną osobę, w tym przez konkretnego członka organu spółki, a więc również zarządzającego. Zarządzający (jako prezes zarządu) będzie uzyskiwał korzyść w postaci opłaconych przez spółkę składek na ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej, które będzie stanowiło nieodpłatne świadczenie. Po stronie zarządzającego powstaje przychód z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f. i następuje to w momencie poniesienia tych świadczeń przez spółkę, a więc w momencie zapłaty składki ubezpieczeniowej. W rezultacie na spółce będzie

ciążył obowiązek pobrania i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, zgodnie z art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f.

4. W skardze na powyższą interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku spółka zarzuciła naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art. 13 pkt 9, u.p.d.o.f. oraz naruszenie przepisów prawa procesowego: art. 120, art. 121 § 1 i art. 124 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm. - dalej w skrócie: "O.p.").

5. Sąd pierwszej instancji w opisanym na wstępie wyroku uznał, że skarga jest zasadna, gdyż możliwość rozpatrywania ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej wykupionego przez spółkę na rzecz osób fizycznych wchodzących w skład organów statutowych spółki, w kategoriach nieodpłatnego świadczenia, nie jest jednak wystarczająca i równoznaczna z opodatkowaniem określonego co do wysokości przychodu uzyskanego przez każdą z osobna, konkretną osobę objętą ubezpieczeniem wykupionym przez spółkę. WSA w Gdańsku zaznaczył, że opodatkowany może być jedynie przychód w konkretnie określonej dla danego podatnika wysokości, odpowiadający ściśle wartości uzyskanego przez niego nieodpłatnego świadczenia. Innymi słowy, muszą istnieć kryteria pozwalające na zindywidualizowanie i przypisanie konkretnym osobom wysokości osiągniętego przez nie przychodu. Sąd pierwszej instancji powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjny z dnia 8 lipca 2014 r., o sygn. akt K 7/13, który orzekł, iż art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2 – ust. 2b u.p.d.o.f., "rozumiane w ten sposób, że «inne nieodpłatne świadczenie» oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej". WSA w Gdańsku uznał, że nie ma możliwości określenia wysokości przychodu przypadającego na konkretną osobę, w tym zarządzającego (członka zarządu, rady nadzorczej lub dyrektora) zgodnie z regulacją zawartą w art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f., jeżeli zaś nie można ustalić wartości przychodu z nieodpłatnych świadczeń, nie może być on uwzględniony w podstawie opodatkowania i w konsekwencji opodatkowany.

6. W skardze kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego, organ interpretacyjny, reprezentowany przez radcę prawnego, zaskarżył powyższy wyrok w całości, zarzucając na podstawie art. 174 pkt 1 i pkt 2 P.p.s.a.:

- naruszenie przepisów postępowania, w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy i przepisów prawa materialnego, poprzez błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwą ocenę co do zastosowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) i lit. a), art. 141 § 4 oraz art. 146 § 1 i art. 151 P.p.s.a. w związku z art. 11 ust. 2a i w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. poprzez dokonanie przez Sąd pierwszej instancji nieprawidłowej oceny faktycznej i prawnej stanowiska organu, zawartego w indywidualnej interpretacji prawa podatkowego i stwierdzeniu, że skoro różny jest zakres obowiązków, uprawnień decyzyjnych i odpowiedzialności, osób objętych ochroną ubezpieczeniową, udzielona im ochrona nie jest równa, w konsekwencji nie są równe także przypadające na nie części składki ubezpieczeniowej, tym samym nie ma możliwości określenia wysokości przychodu przypadającego na każdą z ubezpieczonych osób. Podczas gdy organ w interpretacji wykazał i uzasadnił, dlaczego uważa, że możliwe jest ustalenie wysokości nieodpłatnego świadczenia, przypadającego na konkretne osoby, korzystające z ochrony ubezpieczeniowej;

- naruszenie przepisu prawa materialnego, tj. art. 11 ust. 2a w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwą ocenę co do zastosowania, polegającą na błędnym przyjęciu, przez Sąd pierwszej instancji, że w sprawie nie ma możliwości określenia wysokości przychodu (nieodpłatnego świadczenia) przypadającego na konkretną osobę, w tym zarządzającego (członka zarządu, rady nadzorczej lub dyrektora), zgodnie z regulacją zawartą w art. 11 ust. 2a. u.p.d.o.f., a w konsekwencji jeżeli nie można ustalić wartości przychodu z nieodpłatnych świadczeń, nie może być on uwzględniony w podstawie opodatkowania i opodatkowany.

Wobec podniesionych zarzutów skarżący kasacyjnie organ wniosł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi i jej oddalenie, na podstawie art. 188 P.p.s.a., bądź uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych.

7. Spółka nie wniosła odpowiedzi na skargę kasacyjną organu.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

8. Skarga kasacyjna nie ma uzasadnionych podstaw i dlatego podlega oddaleniu.

Zgodnie z art. 183 § 1 P.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu uwzględniając jedynie nieważność postępowania, której przesłanki zostały wymienione w § 2 tego artykułu. Z akt sprawy nie wynika, by zaskarżone orzeczenie zostało wydane w warunkach nieważności, zatem do rozpoznania pozostawały zarzuty skargi kasacyjnej, które oparte zostały na obu podstawach kasacyjnych, opisanych w art. 174 P.p.s.a., czyli naruszeniu prawa materialnego oraz przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy. W takiej sytuacji co do zasady w pierwszej kolejności rozpoznaniu podlegałyby zarzuty naruszenia przepisów postępowania. Jednak w rozpoznawanej sprawie należało odstąpić od tej zasady z uwagi na to, że o wyniku sprawy decydowała wykładnia przepisów prawa materialnego, tj. u.p.d.o.f.

8.1. Istota sporu koncentruje się wokół określenia, czy w związku z zakupem przez spółkę polis OC, wykupionych dla organów spółek kapitałowych, bez wskazania danych osobowych osób wchodzących w skład tych organów jest zdarzeniem kreującym podatkowy przychód menedżera.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że podobny problem prawny był przedmiotem rozważań w wyroku NSA z dnia 3 grudnia 2014 r., o sygn. akt II FSK 2984/14, na który powołał się także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w zaskarżonym wyroku. Skład orzekający w niniejszej sprawie podziela zasadnicze tezy rozstrzygnięć zaprezentowane w powyższym orzeczeniu, przyjmując je jako własne. Wobec powyższego uzasadnienie niniejszego wyroku oparto w istocie na motywach zawartych w tym orzeczeniu.

8.2. W kontekście podniesionego w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia prawa materialnego, należy zauważyć przede wszystkim, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., o sygn. akt K 7/13 orzekł, że art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2 – ust. 2b u.p.d.o.f., "rozumiane w ten sposób, że «inne nieodpłatne świadczenie» oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej". Trafnie Sąd pierwszej instancji przytoczył pogląd Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, że "podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane świadczenie nieodpłatne pracodawcy stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia, czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej, czy to w postaci również wymiernego zaoszczędzenia wydatku. To ostatnie może występować, gdy pracownik dobrowolnie skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę. W ocenie Trybunału, ustalone z uwzględnieniem przepisów u.p.d.o.f. rozumienie ustawowego sformułowania «inne nieodpłatne świadczenie» wyznacza przedmiot opodatkowania w sposób wystarczający. Rozumienie to jest doprecyzowane przez szczególny sposób określenia w kwestionowanych przepisach zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego osoby uzyskującej «inne nieodpłatne świadczenie»". WSA w Gdańsku wskazała istotne cechy "innych nieodpłatnych świadczeń" jako przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. I tak, aby dane świadczenie stanowiło "inne nieodpłatne świadczenie" jako przychód pracownika musi spełniać następujące warunki:

- zostało spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie);

- zostało spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść;

- korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Trybunał Konstytucyjny zaznaczył również, że "na gruncie u.p.d.o.f. zasadą jest zindywidualizowany obowiązek podatkowy oraz indywidualnie określony podatek wynikający z obowiązujących przepisów podatkowych", co wynika nie tylko z ustaw podatkowych, ale i wprost z Konstytucji. Wobec powyższego kluczowym na gruncie niniejszej sprawy jest ustalenie, czy wartość oferowanego przez pracodawcę świadczenia ma wymiar indywidualny, czyli taki, który umożliwia określenie wartości świadczenia przypadającej na daną osobę. Słusznie bowiem Sąd pierwszej instancji, wskazał, że warunkiem powstania zobowiązania podatkowego jest istnienie kryterium pozwalającego na zindywidualizowanie i przypisanie konkretnym osobom wysokości osiągniętego przez nie przychodu. Mając na względzie treść wniosku spółki o wydanie interpretacji indywidualnej nie sposób jednoznacznie wskazać, jaka wysokość składki ubezpieczeniowej przypadnie na zarządzającego. Co do zasady wymiar składki ubezpieczeniowej winien być powiązany z oceną ryzyka firmy ubezpieczeniowej wobec spółki w związku z prowadzoną przez nią działalnością. Z opisu przedstawionego przez spółkę, nie wynika, aby wysokość składki była uzależniona od ilości osób objętych ochroną ubezpieczeniową. Ryzyko związane z ubezpieczeniem urzeczywistnia się poprzez działanie bądź zaniechanie członków zarządu, rady nadzorczej, czyli osób które prowadzą sprawy spółki i podejmują istotne decyzje. Ubezpieczenie obejmować miałyby odpowiedzialność odszkodowawczą zarządzającego (prezesa zarządu) wobec spółki oraz wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w czasie wykonywania przez niego przedmiotu umowy, będące następstwem niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków zarządzającego, wynikających z umowy lub z przepisów prawa. Jak słusznie zauważył Sąd pierwszej instancji, objęcie ochroną ubezpieczeniową osób pełniących w organach spółki różne funkcje oznacza, że osoby te mają różny zakres obowiązków, uprawnień decyzyjnych i odpowiedzialności, co powoduje, iż różne jest też prawdopodobieństwo, czy też możliwość spowodowania przez nie zdarzenia rodzącego obowiązek odszkodowawczy. Mając na względzie, że polisa OC ma być "beziemienna", a zakres odpowiedzialności poszczególnych osób pełniących funkcje w zarządzie spółki jest różny, to zachodzi konieczność ustalenia, jaka część składki ubezpieczeniowej przypada na poszczególne osoby. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego udzielona poszczególnym członkom, zarządu spółki i rady nadzorczej, ochrona nie będzie równa. W konsekwencji części składki ubezpieczeniowej, przypadające na poszczególne osoby pełniące funkcje w organach, winny być zindywidualizowane.

Uwzględniając pogląd Trybunału Konstytucyjnego, że art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2 – 2b u.p.d.o.f. rozumieć należy w ten sposób, że pojęcie "inne nieodpłatne świadczenie" oznacza przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, uznać należy, że dopóki taka wysokość nie zostanie w sposób precyzyjny opisana, brak jest podstaw do przypisania przychodu.

Rację zatem ma WSA w Gdańsku, że w niniejszej sprawie nie ma możliwości określenia wysokości przychodu przypadającego na każdą z ubezpieczonych osób (odpowiadającego określonej części składki ubezpieczeniowej). Organ interpretacyjny ani w zaskarżonym akcie, ani w skardze kasacyjnej nie wyjaśnił kwestii obliczenia przychodu, który miałby być uwzględniony w podstawie opodatkowania, a w konsekwencji opodatkowany. Niewystarczające zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego są rozważania co do możliwości ustalenia zamkniętego i ograniczonego kręgu osób objętych ubezpieczeniem oraz stwierdzenie, że koszt opłaconej składki na ubezpieczenie OC stanowi nieodpłatne świadczenie. W sprawie nie jest kwestionowana możliwość każdorazowego ustalenia kręgu osób ubezpieczonych, czyli zidentyfikowanie członków zarządu i rady nadzorczej spółki. Istotą sporu jest natomiast możliwość ustalenia przypadającej na każdego z ubezpieczonych wartości nieodpłatnego świadczenia w postaci ubezpieczenia w kontekście powstania przychodu uwzględnianego w

podstawie opodatkowania. Organ interpretacyjny uchylił się w istocie od odpowiedzi na drugie pytanie i nie sprecyzował jak należałoby ustalić wartość, która miałyby stanowić podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd Sądu pierwszej instancji, że skoro nie ma możliwości określenia wysokości przychodu przypadającego na konkretną osobę, w tym zarządzającego (prezesa zarządu i innych członków organów spółki), czyli wartości przychodu z nieodpłatnych świadczeń, to zgodnie z regulacją zawartą w art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f., nie może być on uwzględniony w podstawie opodatkowania i w konsekwencji opodatkowany.

Z powyższych względów zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art. 11 ust. 2a w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwą ocenę co do zastosowania, uznać należało za niezasadny.

8.3. Wobec braku zasadności zarzutów naruszenia prawa materialnego nieuprawnione okazały się zarzuty procesowe uchybienia art. 146 § 1 z związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) w związku z art. 141 § 4 oraz art. 151 P.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny, poddając ocenie zarzut uchybienia przepisowi art. 141 § 4 P.p.s.a. stwierdza, że zarzut ten jest niezasadny i zauważa, że odmienna interpretacja przepisów nie może być podstawą do sformułowania zarzutu naruszenia art. 141 § 4 P.p.s.a. Przypomnieć należy, że ustawodawca w regulacji tej określił niezbędne elementy uzasadnienia, tj. zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania co do dalszego postępowania. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że naruszenie art. 141 § 4 P.p.s.a. może stanowić samodzielną podstawę kasacyjną w dwóch przypadkach: po pierwsze, jeżeli uzasadnienie orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego nie zawiera stanowiska co do stanu faktycznego przyjętego za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia (por. uchwała NSA z dnia 15 lutego 2010 r., o sygn. akt II FPS 8/09), po drugie, gdy uzasadnienie zaskarżonego wyroku zostało sporządzone w sposób uniemożliwiający przeprowadzenie jego kontroli przez Naczelny Sąd Administracyjny. W niniejszej sprawie żaden z tych przypadków nie został przez autora skargi kasacyjnej wskazany, a co istotniejsze nie wystąpił w niniejszej sprawie. WSA w Gdańsku wyjaśnił bowiem, co legło u podstaw orzeczenia i odniósł się w sposób zindywidualizowany do okoliczności sprawy na gruncie przepisów u.p.d.o.f. Fakt, że stanowisko zajęte przez Sąd pierwszej instancji w spornej kwestii jest odmienne od prezentowanego przez organ, nie oznacza, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera wady konstrukcyjne lub nie poddaje się kontroli kasacyjnej. W tym stanie rzeczy zarzut naruszenia art. 141 § 4 P.p.s.a. uznano za bezzasadny. W skardze kasacyjnej zarzucono także naruszenie przepisów art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) oraz art. 151 P.p.s.a., które jako przepisy wynikowe stanowią prawną podstawę orzeczenia odpowiednio uchylającego decyzję lub oddalającego skargę. Skuteczność zarzutu naruszenia owych przepisów zależy od wykazania zasadności pozostałych zarzutów skargi kasacyjnej, co w niniejszej sprawie nie nastąpiło.

8.4. Mając na uwadze powyższe Naczelny Sąd Administracyjny, oddalił skargę kasacyjną jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw, działając na podstawie art. 184 P.p.s.a., po uprzednim rozpoznaniu sprawy na posiedzeniu niejawnym, w składzie trzech sędziów, zgodnie z art. 182 § 2 i § 3 P.p.s.a.

M. Bejgerowska K. Winiarski G. Nasierowska